

Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası^(*)

I. Yönetim Kurulu Üyeleri ve Müdürlerin Kanuni Temsilcilik Sıfatı

Kanun'un bir hukuki durumu temsil yetkisi doğuracak şekilde düzenlediği durumlarda kanuni temsil söz konusu olmaktadır⁽¹⁾. Kanuni temsilde taraflar ancak kanunun cevaz verdiği ölçüde temsil yetkisinin şartları, kapsam ve sonuçları üzerinde irade sahibi olabilmekte ve bunları düzenleyebilmektedir.

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilik bir mevkie bağlanmış, diğer bir ifade ile anonim ve limited şirketin irade ve temsil organı olma konumuna kanuni temsilcilik sıfatı tanınmıştır. Anonim ve limited şirketin dış ilişkide temsili ve iç ilişkide idaresi organları ve kural olarak yönetim kurulu ya da müdürler tarafından yürütülür. Yönetim kurulu anonim şirketin ve müdürler de limited şirketin temel idare ve temsil organıdır. Anonim şirket yönetim kurulu üyesi ya da limited şirket müdürü olmaya, idare ve temsil yetkisinin kapsam ve sınırına ve sorumluluğa ilişkin hükümler kanun ile düzenlenmiştir.

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürleri; şirketin gümrük vergisi dışındaki⁽²⁾ diğer vergi borçlarıyla ilgili VUK. m. 10, diğer kamu borçlarıyla ilgili AATUHK. mük. m. 35 ve sosyal güvenlik prim borçları ile ilgili 5510 sayılı Kanun'un m. 88/f.20 hükümlerinin uygulanması açısından⁽³⁾ kanuni temsilci olarak kabul edilmekte⁽⁴⁾ ve söz konusu borçlardan şartları varsa sorumlu tutulabilmektedir.

II. Kamu Borçlarından Yönetim Kurulu Üyeleri ve Müdürlerin Sorumluluğunun Fer'iliği

Kanuni temsilcilerin ve bu kapsamda anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin gerek AATUHK. mük. m. 35 hükmü kapsamındaki, gerekse VUK. m. 10 hükmü kapsamındaki sorumlulukları fer'i niteliktedir⁽⁵⁾. Sorumluluğun fer'iliği ilkesi⁽⁶⁾ olarak da

(*) Bu makale Yaklaşım Dergisi, Aralık 2010, S. 216'da yayınlanmıştır. Yazar: Av. Levent Yaralı - Görüşleriniz için: leventyarali@gmail.com

1 **Andreas B. SCHWARZ**, Borçlar Hukuku Dersleri, I. Cilt, Çev.:Bülend Davran, İstanbul, Kardeşler Basımevi, 1948, s. 382. Kanunun bir hukuki durumu temsil yetkisi doğuracak şekilde (kanuni temsili) düzenlediği hallerde örnek olarak; reşit olmamış küçüğün anne ya da babası olma, ticaret şirketinin idare ve temsili ile yetkili ve görevli olma, anne-babanın velayet hakkının kaldırıldığı hallerde vasi olma, bir kısıtlının vasisi olma, tasfiyeye girmiş bir tüzel kişiye tasfiye memuru olarak atanmış olma verilebilir.

2 Gümrük vergisi, "Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir." şeklindeki VUK. m. 2 uyarınca Vergi Usul Kanunu'na ve dolayısı ile VUK. m. 10'a tabi değildir. Gümrük vergilerinden dolayı kanuni temsilcilerin takibi AATUHK mük. 35. madde kapsamında gerçekleştirilmektedir.

3 Sosyal güvenlik prim borçlarından üst düzey yönetici veya yetkililer ile kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. **Levent YARALI**, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s. 65-66.

4 Anonim ve limited şirketin kanuni temsilcilerinin, şirketin vergi borçlarından sorumlulukları hakkında monografik bir eser için bkz. **İrfan BARLASS**, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006. Anonim ve limited şirketin kanuni temsilcilerini de kapsayacak şekilde, tüm kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu ile ilgili monografik bir eser için bkz. **Turgut CANDAN**, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

5 "Sorumluluğun fer'iliği" - "Subsidiarität der Haftung" olarak da adlandırılan bu niteliğin Türk hukukundaki mevcut yasal düzenlemeler karşısında kural olma özelliğini kaybedip istisna haline geldiği yönündeki açıklama ve örnekler için bkz. **Mustafa AKKAYA**, Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve İdaresi Karşısındaki Konumu, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 46, S.1-4, 1997, s. 188. Öncel, sorumluluğun diğer bir özelliğinin de fer'i nitelikte olduğunu belirtmekte, bunun bir takım istisnaları olduğunu eklemekle beraber sorumluluğunun fer'iliğinin vergi hukukundaki tüm sorumluluk durumları için geçerli genel bir kural olarak kabulünün, sorumluluk kurumunun niteliği gereği olduğunu ifade etmektedir (**Mualla ÖNCEL**, Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk, Prof. Dr. Fadil H. Sur Anısına Armağan, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No:552, 1983, s. 50). Sorumluluğun fer'iliği ile ilgili olarak "ikinci derecede sorumluluk" terimi de kullanılmaktadır (Bkz. **Ersin ÇAMOĞLU**, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk İle), Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2007., s. 261; **Adnan GERÇEK**, Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 54, S. 3, 2005, s. 170; **Akın Gencer ŞENTÜRK**, Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin "Kanuni" Düzenlemelerin "Hukukiliği" Sorunu, Vergi Dünyası Dergisi, S. 326, Ekim 2008, s. 132).

adlandırılan bu nitelik, borç için asıl yükümlü takip edilmeden sorumluya başvurulamaması gereğini ifade eder.

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin kamu borçlarından sorumluluğunun fer'iliği; şirketin VUK. m. 10 kapsamındaki vergi borçları ve AATUHK. mük. m. 35 kapsamındaki diğer kamu borçları açısından geçerlidir. VUK. m. 10 kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından tahsil muhatabı/sorumlusunu olan kanuni temsilcilerin⁽⁷⁾ ve bu kapsamda anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin takip edilebilmesi için, vergi alacağının asıl vergi borçlusu şirketten tahsil imkansızlığının gerçekleşmiş olması⁽⁸⁾ diğer bir ifade ile tüm takip yollarının asıl şirket hakkında tüketilmiş bulunması gerekmektedir. AATUHK. mük. m. 35 kapsamındaki kamu alacakları açısından ise tahsil imkansızlığının gerçekleşmesi mutlak bir şart olmayıp bunun “anlaşılması” da kamu borcundan fer'i sorumluların takibi açısından yeterli sayılmıştır⁽⁹⁾.

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürleri, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacakları açısından ise, primlerin tahakkuk ya da ödenmesiyle yetkili/görevli olmalarına rağmen haklı bir nedene dayanmaksızın şirketin prim borçlarını tahakkuk ettirmez ya da ödemezlerse, asıl işveren ile birlikte müteselsilen sorumlu tutuldukları için doğrudan⁽¹⁰⁾ takip edilebilir. Diğer bir ifade ile üst düzey yönetici veya yetkililer ile kanuni temsilcilerin ve bu kapsamda anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından takibi için, asıl prim borçlusu olan işveren hakkında AATUHK. mük. m. 35'de öngörüldüğü şekilde öncelikle bir takibin yapılması ve kamu alacağının kısmen veya tamamen anonim ya da limited şirketin mal varlığından tahsil edilememesinin gerçekleşmesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartı aranmamaktadır⁽¹¹⁾. Başka deyişle, prim borçlarından üst düzey yönetici veya yetkililer ile kanuni temsilcilerin sorumluluğu, AATUHK. mük. m. 35'de öngörüldüğü üzere, ikinci derecede, fer'i bir sorumluluk olmayıp birinci derecede ve doğrudan bir sorumluluktur⁽¹²⁾.

III. Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği

Limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğu, kanuni temsilciler ile aynı şekilde fer'i niteliktedir. Kamu alacağı için asıl borçlu takip edilmeden, tahsil muhatabı/sorumlusunu olan ortaklara⁽¹³⁾ doğrudan başvurulamaz. Bu nitelik limited şirket ortaklarının fer'i kamu borçlusu olmalarının doğal bir sonucudur. Ortakların sorumluluğunun “doğrudan doğruya” olduğu yönünde madde metninde yer alan ifade⁽¹⁴⁾ sorumluluğun fer'iliğini ortadan kaldırmamaktadır ve sadece,

-
- 6 ÖNCEL, a.g.e., s. 50. İlke hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. ÖNCEL, a.g.e., s. 50 ve dpn. 21'de anılan yazarlar; Nihal SABAN, Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, İstanbul Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991, s. 43 ve dpn. 107'de anılan yazarlar.
 - 7 Kanuni temsilcilerin vergilendirme işlemlerinde asıl muhatap olmamaları ve yalnızca asıl vergi yükümlüsünün/sorumlusunun vergi ödevlerini kendileri değil yine asıl yükümlü/sorumlu adına yerine getirmelerinden dolayı teknik anlamda “vergi sorumlusu” olarak kabul edilemeyecekleri ve kanuni temsilcilerin “tahsil muhatabı/sorumlusunu” oldukları yönündeki görüşümüz için bkz. YARALI, a.g.e., s. 158-159.
 - 8 Vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsil imkansızlığının gerçekleşmesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. YARALI, a.g.e., s. 198-203.
 - 9 Kamu alacağının tahsil imkansızlığının gerçekleşmesi ya da bu durumun anlaşılması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. YARALI, a.g.e., s. 192-197.
 - 10 Aynı yönde bkz. Serkan AĞAR, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 70.
 - 11 Yargıtay'ın aksi yönde olan ve katılmadığımız bir kararı için bkz. Yargıtay 21. HD.'nin E.: 2009/4663, K.: 2010/3417 sayı ve 29.3.2010 tarihli kararı (YARALI, a.g.e., Karar-120, s. 517-520)
 - 12 Ayrıntılı bilgi için bkz. YARALI, a.g.e. s. 182.
 - 13 Limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğunun da teknik anlamda “vergi sorumluluğu” olmayıp, “tahsil muhatabı/sorumlusunu” olduğu yönündeki görüşümüz için bkz. YARALI, a.g.e., s. 242.
 - 14 Söz konusu ifadenin, kamu alacaklısının öncelikle kanuni temsilciyi takip etmek zorunda olmadığını göstermek gibi bir işlevi olduğu yönünde katılmadığımız bir görüş için bkz. ŞENTÜRK, a.g.e., s. 133.

kamu alacaklısının, özel alacaklılardan farklı olarak⁽¹⁵⁾ ortağın sorumluluğunun doğduğu (fer'i olarak) hallerde ortağı doğrudan takip edilebileceğini vurgulamaktadır.

IV. Limited Şirketin Vergi Borçlarından Dolayı Müdür ve Ortakların Sorumluluğunda Takip Sırası

Limited şirketten tahsil edilemeyen vergiler açısından müdür ve ortakların hangisinin önce takip edileceği hususunda doktrin ve uygulamada görüş birliği bulunmamaktadır.

Yanlı, limited şirketten tahsil edilemeyen tüm kamu alacaklarından alacaklı kamu idaresi karşısında sorumlu olan ortaklar ve kanuni temsilcilerin hukuki durumunu “gerçek olmayan birlikte kefalet”, diğer bir ifade ile “bağımsız kefalet”⁽¹⁶⁾ daha yakın gördüğünü ve bunun sonucu olarak, alacaklı kamu idaresine karşı ortak (hisseleri ile sınırlı olarak) ve kanuni temsilcilerin borcun tamamından diğerlerinden bağımsız bir şekilde sorumlu olduğunu ve bunlardan hiç birisinin borcun kısmen diğer kefiller tarafından ödenmesi def’ini ileri süremeyeceğini savunmaktadır⁽¹⁷⁾.

Doktrinde baskın olan görüş ise, limited şirketten tahsil olunamayan kamu borçlarından dolayı öncelikli olarak kanuni temsilci olan müdürlerin takip edilmesi ve kamu borcu bunlardan tahsil olunamazsa ortakların takip edilmesi gerektiği yönündedir⁽¹⁸⁾. Söz konusu görüş taraftarı yazarların bir kısmı ise, kamu borçlarından dolayı takipte öncelik sırası ile ilgili olarak kanuni temsilciler için “ikinci derecede sorumlu” ve ortak için “üçüncü derecede sorumlu” şeklinde nitelendirmede bulunmaktadır⁽¹⁹⁾. Sorumluluğun fer’iliğini ifade etmek için bazen eş anlamlı olarak kullanılan ve tüm fer’i sorumluluk hallerini içeren “ikinci derecede sorumluluk” kavramından hareketle ortakların sorumluluğu ile ilgili olarak “üçüncü derecede sorumlu” teriminin kullanılmasına, söz konusu kullanımın birinci derede fer’i kamu borçluları olduğu yönünde yanlış bir izlenim doğurabilecek olmasından dolayı katılmamaktayız. Dolayısı ile burada sorumluluk derecesi ve takip sırası açısından mutlaka bir terim farklılaştırması yapılacaksa, kanuni temsilciler için “ikinci derece ve birinci sıra”, ve ortaklar için “ikinci derece ve ikinci sıra” terimlerinin kullanımının daha isabetli olduğunu düşünüyoruz. Bununla beraber, söz konusu görüşümüz, kanuni temsilciler ve ortaklar arasında bir takip sıralaması olduğuna yönelik görüşlere katıldığımız anlamına gelmemektedir⁽²⁰⁾.

15 “Bu sorumluluk «doğrudan doğruya»dır. Özel alacaklı ortağa müracaat edemez (TK. 532). Amme alacaklısı ise doğrudan doğruya ortağa müracaat edebilir (m. 31, 33).” (Yaşar KARAYALÇIN, Ticaret Hukuku, II. Şirketler Hukuku, 2. Baskı, Ankara, 1973, s. 380).

16 Bağımsız kefalet (Gerçek olmayan anlamda birlikte kefalet) hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Haluk TANDOĞAN, Borçlar Hukuku, Özel Borç İlişkileri, C. II, 4. Tıpkı Basım, İstanbul Evrim Yayınları, 1989, s. 771; Cevdet YAVUZ/Faruk ACAR/Burak ÖZEN, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, Yenilenmiş 7. Baskı’dan Tıpkı 8. Baskı, İstanbul, Beta yay., 2009, s. 846.

17 Veliye YANLI, Limited Şirketin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul, Beta Yayınları, 1999, s. 767. Candan, AATUHK. mük. 35. maddesinde kanuni temsilciler açısından öngörülen ve kusursuz sorumluluğa dayanan düzenlemeyi “kanuni kefalet müessesesi”ne benzetmektedir (CANDAN, a.g.e., s. 56, 110).

18 GERÇEK, a.g.e., s. 175; Fatma OZANSOY, Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü., 2008. s. 37; Eda ÖZDİLER, Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005, s. 59; Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, İstanbul, Kazancı Yayınları, 2004, s. 86. Ayhan, “VUK’nun 10 uncu maddesine göre vazifelilerin sorumluluğu sözkonusu ise ortaklar bunlardan sonra takip edilecektir.” demek suretiyle ortaklar ve kanuni temsilciler arasında bir takip sırasının bulunduğunu ve önce kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (Rıza AYHAN, Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1992, s. 97). Ayhan ile aynı yönde bkz. Adnan DEYNEKLİ, İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Ankara, Yetkin Yayınları, 1998, s. 152; Arıkan, limited şirketin kamu borçlarından öncelikle kanuni temsilcilerin sorumlu olduğunu ve bunlardan kamu borcu tahsil olunamazsa ortakların takip edilebileceğini ifade etmiştir (Vural ARIKAN, Amme Borçlarından Dolayı Limited Şirket Ortaklarının Mesuliyeti, İstanbul Barosu Dergisi, 1968, C. XLII, s. 450’den nakleden Buket SAYIN ÖNAL, Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, İkinci Tıpkı Bası, Ankara, Adalet Yayınevi, 2007, s. 175; Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez, vergi cezaları açısından önce müdürlerin sonra ortakların takip edilmesi gerektiği yönündeki görüşlerini şu şekilde ifade etmektedir; “Limited şirketlerde şirketten tahsil imkanı bulunmayan vergi cezaları için kanuni temsilciye başvurulur. Vergi cezasının tüzel kişiliğin kanuni temsilcisinden (müdür) veya temsilcilerinden (müdürler) de alınamaması halinde ortakların her biri vergi açısından sermayedeki hisseleri oranında sorumlu olurlar.” (AATUHK. m. 35) (Şükrü KIZILOTLI/ Doğan ŞENYÜZ/ Metin TAŞ/Recai DÖNMEZ, Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 201); Özbacı, konuya dikkat çeken ancak herhangi bir görüş belirtmeyen şu ifadeleri kullanmaktadır: “Böylece alacaklı amme idaresinin karşısında; limited şirketin kendisi, kanuni temsilcisi ve ortaklar olmak üzere üç ayrı muhatap olacaktır. Gereklî takibin ilk önce limited şirket hakkında yapılacağı açıktır. Sorumluluk kapsamında, kanunî temsilci ve ortaklardan hangisinin hangi aşamada takibe alınacağı hususu ise yeteri kadar açık değildir.” (Yılmaz ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş yayıncılık, 2004, s. 357).

19 GERÇEK, a.g.e., s. 175. Aynı yönde bkz. OZANSOY, a.g.e., s. 37; ÖZDİLER, a.g.e., s. 59; SARILI, a.g.e., s. 86.

20 YARALI, a.g.e., s. 252.

Limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğunu düzenleyen AATUHK. m. 35 ve kanuni temsilcilerin şirketin vergi ve buna bağlı borçlardan sorumluluğunu düzenleyen VUK. m. 10 ve diğer kamu borçlarından sorumluluğunu öngören AATUHK mük. m. 35’de takip sıralamasına ilişkin herhangi açık bir hüküm bulunmamaktadır. Kanaatimizce, ortaklar ve müdürler arasında, kamu alacaklısına karşı sorumlulukları açısından öngörülmuş farklı bir takip sıralaması söz konusu değildir. Diğer bir ifade ile ortaklar da kanuni temsilci olan müdürler de, şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı ikinci derecede ve aralarında bir takip sıralaması/kademe olmaksızın aynı zamanda ve birinci sırada sorumludur⁽²¹⁾.

Limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının kanuni temsilci ve ortaklar nezdinde takibi ile ilgili olarak Danıştay’ın çeşitli dairelerinin, önce kanuni temsilcinin takip edilmesi gerektiği yönünde kararları⁽²²⁾ bulunmakla beraber bu konuda herhangi bir öncelik sırasının bulunmadığına yönelik kararları da mevcuttur⁽²³⁾. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ise önce kanuni temsilcilerin daha sonra ortakların takip edilmesi gerektiğini bir kararında belirtmiştir⁽²⁴⁾.

Danıştay 4. Dairesi, 5766 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesinden sonra ve 2009 yılında vermiş olduğu bir kararında görüşünü önce kanuni temsilcilerin sonra ortakların takip edilmesi yönünde belirtmiştir⁽²⁵⁾. Danıştay’ın öncelik sıralamasına ilişkin görüşlerine ilişkin karar metinlerinde herhangi bir hukuki dayanak gösterilmediği için kararlara etken olan sebepler tam olarak anlaşılammakta ve uygulamaya bu yönden maalesef ışık tutamamaktadır.

Maliye Bakanlığı Seri:A, Sıra No:1, Tahsilat Genel Tebliği’nde ise ortaklar ve müdürler arasında bir öncelik sırasının bulunmadığı şu şekilde ifade edilmektedir;

“6183 sayılı Kanununun 35 ve mükerrer 35. maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanununun 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılması gerekmektedir.”⁽²⁶⁾

Söz konusu tebliğden de görüleceği üzere kamu alacaklısı kamu alacağının tahsili amacıyla müdürler ve ortaklar aynı anda takibe başlayabilecektir. Bu konuda ihtilafların çıkması muhtemeldir.

Bu itibarla, konu ile ilgili çıkabilecek ihtilafların önlenmesi açısından AATUHK. m. 35’de bir düzenleme yapılarak kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluk derece ve sıralarının açıkça

21 Ayrıntılı bilgi için bkz. **YARALI**, a.g.e., s. 250-255.

22 *“..şirketten tahsil olanağı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanunî temsilcilerin mal varlıklarından aranılması, buna rağmen tahsil edilemediği takdirde de konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortakların takibe alınması gerekirken, ilgili dönemde kanunî temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının koymuş olduğu sermaye tutarında takibata tabi tutulmasına ilişkin ödeme emrinde isabet görülmemiştir..”* (Danıştay 11.D.’nin, E.:1998/2473, K.:1998/3849, sayı ve 10.11.1998 tarihli kararı. Kararın tam metni için bkz. **YARALI**, a.g.e., Karar-159, s. 616-618).

23 *“Vergi Usul Kanununun 10’uncu maddesi ilgilileri tüm borçtan rücu olanağı tanıyarak müteselsilen sorumlu tutmuşken, 6183 sayılı Yasanın 35’inci maddesi ortakları sermaye payları düzeyindeki borçtan sorumlu tutmuş, şirket varlığından tahsil imkânı kalmayan kamu alacaklarının, kanunî temsilcilerin sorumluluğu veya ortakların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde bir öncelik sırası öngörmemiştir. Bu düzenlemeler uyarınca Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacakların, limited şirketin kanunî temsilcilerinden 213 sayılı Yasanın 10’uncu; ortaklarından ise 6183 sayılı Yasanın 35’inci maddesine göre tahsili gerekmektedir.”* (Danıştay 3.D.’nin, E.:2006/1034, K.:2007/577 sayı ve 28.2.2007 tarihli kararı. Kararın tam metni için bkz. **YARALI**, a.g.e., Karar-160, s. 618-620).

24 *“...şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanunî temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanunî temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyumsuzluğun düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.”* (DVDDGK.’nın, E.:2002/610, K.:2003/319 sayı ve 13.6.2003 tarihli kararı. Kararın tam metni için bkz. **YARALI**, a.g.e., Karar-158, s. 613-616).

25 *“213 sayılı Kanun’un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesinin birlikte değerlendirilmesinden; limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin malvarlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın, bu ödevleri yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin takip edilmesi gerekmekte, şayet kanunî temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi gözönünde bulundurularak takip edilmesi mümkündür.”* (Danıştay 4.D.’nin, E.:2008/5380, K.:2009/1913 sayı ve 13.4.2009 tarihli kararı. Kararın tam metni için bkz. **YARALI**, a.g.e., Karar-161, s. 620-622).

26 Söz konusu tebliğ de, kanuni düzen gereğince tüm ortakların müdür sıfatını taşımaları durumunda, takiplerinin ortaklar için öngörülen sermaye payı ile sınırlı sorumluluk çerçevesinde değil ve fakat kanuni temsilciler için kamu alacağının tümü için öngörülen müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümlerine göre yapılacağı ifade edilmiştir.

belirlenmesinde yarar olduğu görüşüne⁽²⁷⁾ biz de katılıyoruz. Öte yandan, kanaatimizce, limited şirketin vergi ödevlerini ifa ile doğrudan yükümlü olan müdürlerin takip edilip sorumluluklarının saptanmadığı bir aşamada ortakların takibi, olması gereken hukuk açısından isabetli olmayıp, ayrıca adil de değildir. Şirketin vergi borçlarının ödenmemesinden dolayı önce, kusurlu kanuni temsilcinin takip edilebileceği ve vergi borcu kendisinden tahsil olunamaz ise ancak bu aşamada ortağın takip edilebileceğine ilişkin açık bir hüküm ilgili maddelerde öngörülmelidir.

Maliye Bakanlığı Seri:A, Sıra No:1, Tahsilat Genel Tebliği'nde ayrıca, tüm ortakların da kanuni düzen gereği aynı zamanda müdür olduğuna yönelik esastan hareketle şu düzenleme yapılmıştır;

“6762 sayılı Kanunun 540. maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35. madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.”

Tebliğ hükmü ile, tüm ortakların aynı zamanda müdür olduğu durumlarda kamu alacağı ile ilgili takibin ortak sıfatına değil, kanuni temsilci ve dolayısıyla müdür sıfatına dayandırılması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu tebliğ hükmü, tüm ortaklar değil de yalnızca bir ya da birkaç ortak açısından müdürlüğün söz konusu olduğu durumlar açısından herhangi açık bir düzenleme öngörmemektedir⁽²⁸⁾. Tebliğin lafzından, tüm ortakların aynı zamanda müdür olmadığı durumlarda, kanuni temsilcilerin ve dolayısı ile müdürlerin yalnızca ortak sıfatıyla takip edilebilecekleri gibi katılmadığımız değerlendirmelerin ortaya çıkması muhtemeldir⁽²⁹⁾.

Söz konusu tebliğ de, kanuni düzen gereğince tüm ortakların müdür sıfatını taşımaları durumunda, takiplerinin ortaklar için öngörülen sermaye payı ile sınırlı sorumluluk çerçevesinde değil ve fakat kanuni temsilciler için kamu alacağının tümü için öngörülen müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümlerine göre yapılacağı ifade edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, aynı zamanda hem ortak hem de müdür olan kişilerin ödeme emri ile takibinde, takibin hangi sığata dayalı olarak yapıldığının açık bir şekilde bildirilmesi gereğidir⁽³⁰⁾.

27 **Binnur ÇELİK**, Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 4, 2000, s. 126; **GERÇEK**, a.g.e., s. 179.

28 Seri:A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği'ne, Seri:A Sıra No:2 Tahsilat Genel Tebliği ile eklenen paragraf; *“Amme borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre kanuni temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacak ve müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe geçilecektir.”* şeklinde olup, söz konusu düzenleme de, ortakların sadece bir kısmının müdür olduğu durumlar açısından takip sırası ile ilgili açık bir düzenlemeyi öngörmemektedir. Burada kamu alacaklarının tahsiline ilişkin olarak esasen bir idari usul öngörülmemekte ve idarenin takdir yetkisini ne suretle kullanacağı, uygulama birliği sağlama açısından tebliğ hükmü ile düzenlenmektedir. Bununla beraber, tebliğde yer verilen düzenlemelerin kat'i bir şekilde ele alınmaması ve kamu alacağının tahsili amacıyla kanun sınırları içerisinde idarenin takdir yetkisini farklı bir şekilde de kullanabileceği kanaatindeyiz. Alacaklı kamu idaresinin bu konuda bağlı olmayan bir takdir yetkisi olduğunu düşünüyoruz.

29 Tüm ortakların aynı zamanda müdür olmadığı durumlarda önce ortakların sonra kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği yönünde katılmadığımız bir görüş için bkz. **Mustafa ÇOLAK**, Limited Şirketlerde Yeni Ortağa Müteselsilen Sorumluluk Düzenlemesinin Ayrıntıları ve Değerlendirme, Yaklaşım Dergisi, S. 187, Temmuz 2008, s. 47.

30 *“...davalı İdare savunmasından ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu limited şirketin 1990, 1991 ve 1992 yılları için yapılan ve dava konusu edilerek kesinleşen borçları ile 1992 ve 1993 yıllarında beyan üzerine tahakkuk eden ve vadesinde ödenmeyen borçlarının tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlenip, tebliğ edildiği anlaşılmakta ise de, dosyaya ekli ödeme emirlerinde şirket ortağı olarak davacının adının, vergilerin türü, dönem ve taksitleri ile vade ve miktarlarının yazılı olduğu ancak bu borçlardan dolayı davacının ortak olarak mı, kanuni temsilci olarak mı sorumlu tutulduğuna dair bir şerh bulunmadığı gibi borcun tamamının mı yoksa sermayeye miktarına göre mi istendiği de anlaşılmamaktadır. Bu durumda, dava konusu edilen ödeme emirlerinin, gerçekte mevcut amme alacağının asil ve ferilerinin mahiyetinin ve davacıdan istenilmesinin yasal dayanağının gösterilmemiş olması nedeniyle kanuni unsurları taşıyan hukuken geçerli bir belge olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ödeme emirlerindeki bu eksikliğin savunmada getirilen açıklamalarla ve mahkemece bu açıklamalara dayanılarak karar verilmesiyle düzeltilerek geçerlilik kazandırılması kabul edilemez. Kaldı ki, amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsili imkanı kalmadığı hususunda İdarece yeterli ve gerekli araştırmaların yapılmadığı da dosya içeriğinden anlaşıldığından aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”* (Danıştay 4.D.'nin E.:2001/3600, K.:2002/3184 sayı ve 10.10.2002 tarihli kararı. Kararın tam metni için bkz. **YARALI**, a.g.e., Karar-247, s. 805-807). Aynı yönde bir başka Danıştay kararı için bkz. **ŞENTÜRK**, a.g.e., s. 133.

V. Sonuç

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin gerek AATUHK. mük. m. 35 hükmü kapsamındaki, gerekse VUK. m. 10 hükmü kapsamındaki sorumlulukları fer'i niteliktedir. VUK. m. 10 kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından yönetim kurulu üyeleri ile müdürlerin takip edilebilmesi için, vergi alacağının asıl vergi borçlusu şirketten tahsil imkansızlığının gerçekleşmiş olması diğer bir ifade ile tüm takip yollarının asıl şirket hakkında tüketilmiş bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürleri, vergi borçlarının ödenmemesinde kusurlarının bulunmadığını iddia ve ispat ederlerse sorumlu tutulamazlar⁽³¹⁾. AATUHK. mük. m. 35 kapsamındaki kamu alacakları açısından ise tahsil imkansızlığının gerçekleşmesi mutlak bir şart olmayıp bunun "anlaşılması" da kamu borcundan fer'i sorumlu olan anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin takibi açısından yeterli sayılmış olup, AATUHK. mük. m. 35 kusursuz sorumluluğu düzenlediği için, anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürlerinin AATUHK. mük. m. 35 kapsamına giren kamu borçlarının ödenmemesinde kusurlarının bulunmadığını iddia ve ispat ederek sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir⁽³²⁾. Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürleri, şirketin prim borçlarından ise, birinci derecede ve doğrudan sorumlu olup, kusursuzluklarını⁽³³⁾ ispat edemezlerse sorumlu tutulacaklardır.

Limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğunu düzenleyen AATUHK m. 35 ve kanuni temsilcilerin şirketin vergi ve buna bağlı borçlardan sorumluluğunu düzenleyen VUK. m. 10 ve diğer kamu borçlarından sorumluluğunu öngören AATUHK mük. m. 35'de takip sıralamasına ilişkin herhangi açık bir hüküm bulunmadığı için, kanaatimizce limited şirket ortak ve müdürleri arasında, kamu alacaklısına karşı sorumlulukları açısından öngörülmüş farklı bir takip sıralaması söz konusu değildir. Diğer bir ifade ile ortaklar da kanuni temsilci olan müdürler de, şirketten tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı ikinci derecede ve aralarında bir takip sıralaması/kademe olmaksızın aynı zamanda ve birinci sırada sorumludur.

Yapılacak açık bir düzenleme ile, vergi ödevlerini kusurlu olarak yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin ve bu kapsamda müdürlerin, şirketin vergi borçlarından dolayı ikinci derecede ve birinci sırada ve ortakların ise ikinci derecede ve ikinci sırada takip edilmesinin öngörülmesi, kanaatimizce daha isabetli ve adil olacaktır.

31 VUK. m. 10 düzenlemesinin kusura dayanan sorumluluğu düzenlediğine ilişkin görüşümüz ve açıklamalar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **YARALI**, a.g.e., s. 175-180; 219-225.

32 AATUHK. mük. m. 35'in kusursuz sorumluluğu düzenlediği yönündeki görüş ve açıklamalarımız için bkz. **YARALI**, a.g.e., 173-175.

33 5510 sayılı Kanun'un m. 88/f.20 düzenlemesi ile, üst düzey yönetici veya yetkililer ile kanuni temsilcilerin prim borçlarından sorumlu tutulabilmeleri açısından "kusur şartı" aranmış ve bu esas "haklı bir sebep olmaksızın" ibaresi ile ifade edilmiştir.